

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA - EDB
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

LARYSSA RIBEIRO RODRIGUES

**ANÁLISE DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DOS CRÉDITOS
TRIBUTÁRIOS DURANTE A PANDEMIA À LUZ DO PRINCÍPIO DA ESTRITA
LEGALIDADE TRIBUTÁRIA**

**BRASÍLIA/DF,
JULHO DE 2020**

LARYSSA RIBEIRO RODRIGUES

**ANÁLISE DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DOS CRÉDITOS
TRIBUTÁRIOS PELA MORATÓRIA DURANTE A PANDEMIA À LUZ DO
PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Escola de Direito e Administração de Brasília
como requisito para a conclusão do Curso de
Graduação em Direito.

Orientador: José Trindade Monteiro Neto.

**BRASÍLIA/DF,
JULHO DE 2020**

Laryssa Ribeiro Rodrigues

**Análise da Suspensão da Exigibilidade dos Créditos Tributários Durante a Pandemia
à Luz do Princípio da Estrita Legalidade Tributária**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Escola de Direito de Brasília como requisito
para a conclusão do Curso de Graduação em
Direito

Brasília-DF, 31 de julho de 2020.

Prof. José Trindade Monteiro Neto
Professor Orientador

Prof. Cleyber Correia Lima
Membro da Banca Examinadora

Profa. Onízia de Miranda Aguiar Pignataro
Membro da Banca Examinadora

ANÁLISE DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DURANTE A PANDEMIA À LUZ DO PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

ANALYSIS OF THE SUSPENSION OF THE REQUIREMENT OF TAX CREDITS DURING THE PANDEMIC IN THE LIGHT OF THE PRINCIPLE OF STRICT TAX LEGALITY

LARYSSA RIBEIRO RODRIGUES

SUMÁRIO: Introdução; 1. O Princípio da Estrita Legalidade Tributária; 2. A Portaria 12/2012 do Ministério da Fazenda e a Necessidade de Lei para a Concessão da Moratória; 3. Os Decretos Determinando o Isolamento Social e seus Impactos Econômico e Tributário; 4. As Decisões Judiciais Fundamentadas na Portaria nº 12/2012; 5. Os Efeitos Tributários da Crise do Coronavírus e a Segurança Jurídica; 6. A Concessão de Moratória por Decisão Judicial e a Separação dos Poderes; Conclusão; Referências Bibliográficas.

RESUMO

O presente trabalho busca analisar se as decisões judiciais concedendo a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários baseadas na Portaria nº 12/2012 do Ministério da Fazenda, fundamentadas na situação de excepcionalidade ocasionada pela pandemia de Covid-19 se coadunam com as normas do sistema tributário nacional, notadamente no que tange ao princípio da estrita legalidade tributária.

PALAVRAS-CHAVE: Pandemia; Portaria 12/2012; Isolamento social; Princípio da Legalidade; Estrita Legalidade.

ABSTRACT

The present work seeks to analyze whether the judicial decisions granting the suspension of the tax credits due based on Ordinance nº 12/2012 of the Finance Ministry, based on the exceptional situation caused by the Covid-19 pandemic is consistent with the rules of the tax system national level, notably with regard to the principle of strict tax legality.

KEYWORDS: Pandemic; Ordinance nº 12/2012; Social Isolation; Principle of Legality; Strict Legality.

INTRODUÇÃO

O ano de 2020 foi marcado pela pandemia de Covid-19. No dia 11/03/2020 a Organização Mundial da Saúde - OMS declarou que a disseminação caracterizava uma pandemia e, por intermédio do seu diretor-geral, em entrevista de imprensa em Genebra, fez uma série de recomendações aos países, dentre elas que os governos adotassem uma política rígida de isolamento social¹.

No Brasil, a primeira medida de isolamento foi adotada pelo Governo do Distrito Federal² e logo após outros estados da federação passaram a decretar estado de calamidade pública e a publicar decretos determinando o fechamento de estabelecimentos comerciais, instituições de ensino etc.

O fechamento dos estabelecimentos comerciais, naturalmente, gerou a diminuição de receita das pessoas jurídicas, que passaram a procurar resposta no Judiciário a fim de obterem a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários com fundamento no período de calamidade pelo qual passa o País.

Ocorre que, até então, teoricamente estava em vigor, desde o ano de 2012, a Portaria nº 12/2012 do Ministério da Fazenda, a qual previa a prorrogação do pagamento de tributos federais devidos pelos sujeitos passivos domiciliados nos municípios abrangidos por decreto estadual que tenha reconhecido estado de calamidade pública³.

A Portaria, contudo, na ocasião em que foi criada, certamente não previa que, alguns anos depois, o País enfrentaria uma situação de calamidade generalizada e que grande parte dos estados e municípios da Federação adotariam a mesma medida.

Desse modo, em tese, os sujeitos passivos de tributos federais com domicílio tributário em municípios dos diversos estados que tiveram estado de calamidade decretado em razão da pandemia seriam abrangidos pela benesse concedida.

¹ Disponível em: <https://www.who.int/dg/speeches/detail/who-director-general-s-opening-remarks-at-the-media-briefing-on-covid-19---11-march-2020>. Acesso em: maio de 2020.

² BRASIL. Decreto 40.509, de 11 de março de 2020. Dispõe sobre as medidas para enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do novo coronavírus, e dá outras providências. Disponível em: http://www.se.df.gov.br/wp-content/uploads/2020/03/decreto-corona-virus-40509_11mar20.pdf. Acesso em: maio de 2020.

³BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria nº 12, de 20 de janeiro de 2012. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2012/portaria12>. Acesso em: maio de 2020.

Obviamente, tal situação geraria impactos profundos na arrecadação de tributos de competência da União e consequentemente na situação fiscal do País.

Fundamentadas na Portaria ° 12/2012 do Ministério da Fazenda, uma série de ações judiciais com pedidos liminares de suspensão/prorrogação do pagamento de tributos em razão da situação gerada para as empresas em decorrência do isolamento social passaram a chegar para apreciação do Judiciário.

Cumprido esclarecer, desde já, que os conteúdos e fundamentações tanto dos pedidos quanto das decisões concedendo ou não a prorrogação são os mais diversos, sendo que neste trabalho serão estudadas somente as hipóteses de suspensão de tributos federais cujos sujeitos passivos sejam pessoas jurídicas e nos pedidos fundamentados na Portaria 12/2012.

Acontece que momentos de crise como o ocasionado pela pandemia, por gerarem impacto na capacidade de resposta das instituições, muitas vezes são vistos como brechas para se relativizar e enfraquecer os institutos e princípios fundamentais do Estado de Direito.

Contudo, defende-se que os períodos de instabilidade social, econômica e política devem ser vistos como oportunidades para que a democracia, a segurança jurídica e demais fundamentos do Estado de Direito sejam fortalecidos e, se for o caso, até mesmo restabelecidos. Quando a lei é respeitada em momentos de crise, em tempos de paz ela tem a sua força intensificada.

A ideia de legalidade é um destes princípios que se encontra na essência do Estado de Direito e, notadamente no que diz respeito ao Direito Tributário, exerce função relevante para a garantia dos direitos fundamentais, proteção da propriedade e segurança jurídica.

Assim, diante da crise generalizada estabelecida no país ocasionada pela pandemia, resta o questionamento: as decisões judiciais recentes permitindo a prorrogação do pagamento dos tributos federais fundamentadas na Portaria 12/2012 do Ministério da Fazenda se coadunam com o sistema normativo tributário, notadamente no que diz respeito ao princípio da estrita legalidade tributária?

1. O Princípio da Estrita Legalidade Tributária

Segundo Bandeira de Mello⁴, o princípio da legalidade é um dos mais importantes em um ordenamento jurídico, isto porque se encontra na essência do Estado de Direito e é um dos seus pressupostos de existência.

Uma breve regressão aos seus fundamentos nos permite lembrar que a ideia de Estado de Direito surge como forma de contenção ao poder absoluto do Estado por intermédio da lei, isto é, seu surgimento se dá quando o Estado se submete às leis por ele mesmo criadas⁵.

Outro aspecto relevante para o surgimento do que reconhecemos hoje como Estado de Direito foi a necessidade de garantia das liberdades individuais e a proteção da propriedade dos cidadãos frente ao Estado, garantias estas que se materializam no império da lei, considerada expressão da vontade geral⁶.

Assim, o princípio da legalidade é como um antídoto contra o poder absoluto, pois exalta a ideia de soberania popular e proclama os cidadãos como os detentores do poder e os governantes como meros representantes da sociedade⁷.

Enquanto no Estado autoritário o poder de tributar é o pretexto para a interferência arbitrária do soberano na propriedade privada, no Estado de Direito tal prerrogativa é limitada pelo próprio Estado que a exerce. Tal paradoxo foi comparado à filosofia teológica em que o Deus Criador se submete à sua própria criação:

O Estado de Direito é um dos mistérios da ciência jurídico-política; é, na esfera da ciência do Direito e do Estado, o que na Teologia é o mistério do Deus-Homem, o mistério do Criador da Natureza submetido à Natureza. Deus e Homem verdadeiro, diz o Credo; legislador, e, não obstante, submetido à lei, afirma a teoria política⁸.

Dessa forma, o poder de tributar do Estado, historicamente a principal forma de intervenção arbitrária na propriedade privada, passa a encontrar uma série de limitações,

⁴ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 32ª Ed.: São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 102.

⁵ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 64.

⁶ Idem, p. 65.

⁷ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 32ª Ed.: São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 106.

⁸ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 4ª Ed.: São Paulo: Saraiva, 2009, p. 61.

notadamente a que exige que o seu exercício se dê apenas e tão somente por intermédio da lei⁹.

O conceito moderno de Estado de Direito, ao qual se acrescentou a alcunha “democrático”, além de indicar simplesmente o Estado no qual vigora o império da lei, acrescenta a ideia de que a ordem jurídica vigente deve ser "um sistema de normas democraticamente estabelecidas" e atenda a certos requisitos, dentre eles, que a lei seja expressão da vontade geral, haja a divisão de poderes e a garantia de direitos e liberdades fundamentais¹⁰.

Além do mais, no Estado de Direito, o Poder Legislativo detém a função primária de editar as normas jurídicas que fazem nascer as obrigações delas decorrentes, gerando obrigações aos particulares e traçando os limites de atuação da Administração Pública, isto é, dizendo o que o Estado pode e o que deve fazer¹¹.

Dessa forma, conforme o conteúdo do princípio da legalidade, a lei legitima e traça os caminhos exatos do exercício do poder de tributar, muito além de apenas o limitar¹². Assim, a Constituição e as leis são a razão de ser, o fundamento de validade e existência do próprio poder de tributar, em contraposição à ideia equivocada de que este poder existiria anteriormente e além da Constituição, sendo apenas limitado por ela.

O princípio da legalidade, portanto, cuida da ideia de que toda a atuação do Estado deve estar adstrita à lei, em regra editada pelos membros do Poder Legislativo, legitimando assim a atuação do Estado, que sempre será limitada pelo povo, agindo por meio dos seus representantes.

Do princípio da legalidade geral, entende-se que a lei se apresenta como um limite intransponível à atuação do Fisco¹³, o qual recebeu do constituinte uma contemplação principiológica específica, com sentido ainda mais rígido: trata-se do princípio da estrita legalidade tributária. Caliendo discorreu sobre as diferenças entre ambos:

⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 24ª Ed.: São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 239.

¹⁰ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 65.

¹¹ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 24ª Ed.: São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 242.

¹² LEÃO, Martha Toribio. O Direito Fundamental de Economizar Tributos: Entre Legalidade, Liberdade e Solidariedade. 1ª Ed.: São Paulo: Malheiros Editores, 2018, p. 54.

¹³ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 24ª Ed.: São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 244.

O princípio da legalidade estrita (reserva legal) possui um conteúdo e alcance mais rigoroso do que o princípio geral da legalidade. Estabelece que a tributação somente pode ser realizada nos limites da lei, enquanto o princípio geral da legalidade estabelece que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer, somente em virtude de lei¹⁴.

Assim, o princípio da estrita legalidade tributária, garante, determinadamente, a liberdade e segurança dos indivíduos e da propriedade privada especificamente diante do poder de tributar do Estado¹⁵.

Na Constituição Federal, o princípio geral da legalidade está previsto no inciso II do art. 5º, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Assim, tem-se que os direitos à liberdade, à propriedade e os demais descritos nos incisos são resguardados quando a norma jurídica constituinte estabelece que ninguém terá imposta sobre si qualquer obrigação que não decorra da lei.

No que se refere ao Direito Tributário, a aplicação específica do princípio da legalidade, que possui um sentido ainda mais rigoroso que o da legalidade geral, foi disposto no inciso II do art. 150 da Constituição, que veda “à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Contudo, além da previsão da legalidade geral, o constituinte optou por inserir no capítulo que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional uma previsão específica da legalidade tributária, deixando clara a importância do princípio e sua maior profundidade e detalhamento¹⁶.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal tem feito distinção entre o princípio geral da legalidade insculpido no artigo 5º, inciso II, e o princípio da estrita legalidade tributária constante no art. 150, I, ambos da Constituição. No Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 25.476/DF¹⁷, o voto proferido pelo Ministro Relator Eros Graus, descreveu a distinção entre os princípios nos seguintes termos:

¹⁴ CALIENDO, Paulo. Curso de Direito Tributário. 3ª Ed.: São Paulo: Saraiva, 2020, p. 141.

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 24ª Ed.: São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 244.

¹⁶ ICHIHARA, Yoshiaki. Princípio da Legalidade Tributária na Constituição de 1988. 2ª Ed.: São Paulo: Editora Atlas, 1995, p. 72.

¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 25.476/DF. Recorrente: Confederação Nacional do Transporte – CNT. Recorrido: União. Relator Ministro Luiz Fux. Brasília, 22 de maio de 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630067>. Acesso em: junho de 2020.

O princípio da legalidade assume, no direito brasileiro, duas feições: i) ora vincula a Administração sujeitando-a às definições da lei; ii) ora vincula, a Administração, às definições decorrentes da lei, vale dizer, estabelecidas em virtude de lei. No primeiro caso ela se manifesta em termos absolutos, como reserva da lei. No segundo, como reserva da norma. Em matéria tributária - e dessa matéria cuida-se nestes autos - a legalidade prevalece em termos absolutos, em sua feição de reserva da lei. Não há espaço, em matéria tributária, no que concerne à obrigação principal, para o exercício, pelo Poder Executivo, de qualquer parcela de função regulamentar. Refiro-me ao art. 150, I, da Constituição, que consagra o princípio da legalidade em termos absolutos, no bojo do qual o vocábulo “lei” conota ato legislativo, lei em sentido formal.

Assim, o princípio da estrita legalidade tributária, por ser mais rígido, possui uma série de características que não são necessariamente contemplados na legalidade genérica.

No campo tributário, qualquer ato que importe na exigência de tributos deve ter sido rigorosamente descrito em lei, trata-se da ideia de reserva legal absoluta,¹⁸ o qual impõe que a instituição dos tributos ocorra pela própria lei e não simplesmente por autorização legal ou com base em lei¹⁹.

Pelo princípio da reserva legal se proíbe, por exemplo, a delegação de competência para instituir tributo ou a autorização para que o Poder Executivo integre a norma tributária²⁰.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI 2304/RS, julgou inconstitucional a Lei 11.453/2000, que autorizava o Poder Executivo a conceder parcelamento dos créditos tributários provenientes do IPVA, sob a fundamentação de afronta ao princípio da legalidade²¹.

Isso porque, o grau de indeterminação com que operou a referida lei, ao meramente autorizar o Poder Executivo a conceder o parcelamento, provocou a degradação da reserva legal, uma vez que a remessa ao ato infralegal não pode resultar em desempoderamento do legislador para tratar de elementos essenciais da obrigação tributária.

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 24ª Ed.: São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 251.

¹⁹ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 16ª Ed.: Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 307.

²⁰ Idem.

²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.304/RS. Requerente: Governador do Estado do Rio Grande do Sul. Brasília, 12 de abril de 2018. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14751410>. Acesso em: junho de 2020.

O acórdão sustentou, ainda, que para o respeito ao princípio da legalidade, seria essencial que a lei, além de prescrever o tributo a que se aplica (IPVA) e a categoria de contribuintes abrangidos, também definisse o prazo de duração da medida, a indicação do número de prestações e os vencimentos.

A legalidade tributária também engloba o princípio da tipicidade tributária. Segundo ele, a atividade de arrecadar tributos será definida por um conceito preciso, de modo que se possa extrair do “tipo tributário” não apenas o fundamento da arrecadação, mas também os critérios de decisão a serem utilizados no caso concreto, garantindo-se que a atividade da Administração se limitará a aplicar a norma ao fato, sem qualquer valoração pessoal²².

O Direito Tributário e o Direito Penal, nesse sentido, são semelhantes. Ambos - diferentemente do Direito Civil em que se lida com ideias de socialidade, boa-fé, mas, levando em conta primeiramente a liberdade de escolha das partes - lidam justamente com a restrição de liberdade dos cidadãos, exigindo-se assim que suas normas apresentem maior grau de tipicidade²³.

Portanto, deve a lei tributária conter todos os elementos necessários à identificação do fato sobre o qual irá incidir, bem como que fique claro o modo da sua aplicação e os critérios de julgamento diante eventuais antinomias.

Na legislação infraconstitucional, o princípio foi pormenorizado no artigo 97 do Código Tributário Nacional com a seguinte redação:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 6524;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

²² CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 24ª Ed.: São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 250.

²³ LEÃO, Martha Toribio. O Direito Fundamental de Economizar Tributos: Entre Legalidade, Liberdade e Solidariedade. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018, p. 111.

²⁴ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: junho de 2020.

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Assim, percebe-se que o princípio da legalidade, além de simplesmente sujeitar a criação e majoração de tributos à lei, determina que a cominação de penalidades e as hipóteses de exclusão e suspensão dos créditos tributários etc. também devem estar sujeitos à lei.

Dessa forma, a Constituição Federal não esgota o conteúdo do princípio da estrita legalidade, visto que o artigo 150, inciso I, se refere apenas à instituição e majoração de tributo, mas não trata, por exemplo, da redução ou extinção. No entanto, não há dúvidas que estas também só podem ocorrer por lei, consoante esclarecido pelo dispositivo legal transcrito.

Por essa razão, extrai-se o conteúdo mais satisfatório do princípio da legalidade da leitura associada do referido dispositivo constitucional com o art. 97 do Código Tributário Nacional.

Além disso, o art. 3º do Código Tributário Nacional, ao definir o conceito de tributo, se prestou a esclarecer que se trata de prestação pecuniária compulsória “instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

A informação relevante trazida pelo dispositivo supracitado, além de afirmar que o tributo deve ser instituído por lei, é a de que a atividade administrativa de recolher tributos é plenamente vinculada. Trata-se, assim, de verdadeira expressão da legalidade, uma vez que exclui qualquer possibilidade de escolha ou discricionariedade do Fisco de recolher os tributos estabelecidos em lei²⁵.

Entende-se, portanto, que a Constituição brasileira optou por adotar um sistema tributário com normas, postulados e princípios pormenorizadamente descritos, sem deixar muito espaço para a integração e interpretação das leis postas²⁶.

Além disso a Constituição atribuiu funções, valores e hierarquia distinta aos princípios nela insculpidos, de modo que eventuais ponderações devem ser feitas levando esse fato em conta²⁷.

²⁵ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. Direito Tributário Brasileiro: CTN Comentado. 14ª Ed.: São Paulo: Forense, 2018, p. 1384.

²⁶ LEÃO, Martha Toribio. O Direito Fundamental de Economizar Tributos: Entre Legalidade, Liberdade e Solidariedade. 1ª Ed.: São Paulo: Malheiros Editores, 2018, p. 29.

²⁷ Idem, p. 112.

Por todas as considerações até então levantadas, percebe-se que a Constituição atribuiu um valor diferenciado ao princípio da legalidade no âmbito do Direito Tributário. Isso por lidar-se, nesse ramo do Direito, com normas que guiarão de forma contundente o comportamento dos indivíduos, que restringem a liberdade destes no âmbito do seu patrimônio, renda e até mesmo no exercício da atividade econômica²⁸.

Desse modo, o Direito Tributário segue a regra que diz que quanto mais relevantes os direitos restringidos pela ação do Estado maior deve ser o nível de proteção e de formalidade (no sentido interpretativo) das normas²⁹.

Ignorar estes fatos a respeito do princípio da legalidade, ainda que por razões aparentemente nobres ou justas, significa, utilizando-se da analogia do filósofo britânico C.S. Lewis³⁰, cortar o galho sobre o qual se está sentado. Relativizar a sua importância e o valor constitucional atribuído a ele significa enfraquecer todo o sistema para o qual serve de fundamento: o Estado de Direito.

2. A Portaria nº 12/2012 do Ministério da Fazenda e a Necessidade de Lei para a Concessão da Moratória

O ano de 2011 foi marcado por grandes desastres naturais no Brasil ocasionados por fortes chuvas na região serrana do Rio de Janeiro³¹ e no sul de Minas Gerais³², além do vazamento de óleo em Bacia de Campos³³.

Por essa razão, em 2012, houve mudanças relevantes na legislação do Sistema Nacional de Proteção e Defesa Civil³⁴, permitindo maior facilidade no reconhecimento do estado de calamidade pública, por exemplo. Também foram adotadas uma série de medidas

²⁸ Idem, p. 113.

²⁹ Idem.

³⁰ LEWIS, C.S. *Ética Para Viver Melhor: diferentes atitudes para viver melhor*. 1ª Ed.: São Paulo: Pórtico, 2017, p. 10.

³¹ Disponível em: <http://g1.globo.com/rio-de-janeiro/chuvas-no-rj/noticia/2011/01/chuva-na-regiao-serrana-e-maior-tragedia-climatica-da-historia-do-pais.html>. Acesso em: maio de 2020.

³² Disponível em: <http://g1.globo.com/minas-gerais/noticia/2011/03/131-cidades-decretam-emergencia-por-cao-da-chuva-em-mg.html>. Acesso em: maio de 2020.

³³ Disponível em: <https://m.folha.uol.com.br/cotidiano/2011/11/1004659-barcos-tentam-conter-vazamento-de-oleo-na-bacia-de-campos.shtml>. Acesso em: maio de 2020.

³⁴ BRASIL, Lei 12.608 de 10 de abril de 2012. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Atos2011-2014/2012/Lei/L12608.htm. Acesso em: maio de 2020.

pelo Governo Federal a fim de minimizar os transtornos da população afetada pelas enchentes em diversos municípios do País³⁵.

Nesse contexto foi publicada a Portaria nº 12/2012 do Ministério da Fazenda (atual Ministério da Economia)³⁶, prorrogando o prazo para pagamento de tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) - inclusive os com parcelamento em curso, devidos pelos sujeitos passivos domiciliados nos municípios abrangidos por decreto estadual que tenha reconhecido estado de calamidade pública.

O art. 3º determina que a Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional expedirão os atos necessários para a implementação do disposto na Portaria, inclusive para definir os municípios abrangidos por ela.

Conforme definição de Hely Lopes Meirelles as Portarias “são atos administrativos internos, pelos quais os chefes de órgãos, repartições ou serviços, expedem determinações gerais ou especiais a seus subordinados”³⁷.

Também é o meio pelo qual são iniciados processos administrativos e sindicâncias, bem como podem ser expedidas para dar instruções relativamente à aplicação de leis, recomendações etc.³⁸, podendo, neste caso, assumir caráter externo, impactando, ainda que de forma indireta, nas relações entre a Administração Pública e os administrados.

Como atos administrativos, possuem somente força executiva, se prestando a dar aplicabilidade ao disposto na lei. E, por não possuírem conteúdo normativo, não podem proibir ou impor comportamentos, salvo se for para dar cumprimento à proibição ou imposição previamente estabelecida em lei³⁹.

³⁵ Confederação Nacional dos Municípios. Estudos Técnicos. 18 Municípios Sofrem com Estado de Calamidade Pública e Situação de Emergência. Disponível em: https://www.cnm.org.br/cms/biblioteca_antiga/ET%20Vol%207%20-%2018.%20Munic%C3%ADpios%20sofrem%20com%20os%20desastres%20naturais.pdf. Acesso em: junho de 2020.

³⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria nº 12, de 20 de janeiro de 2012. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2012/portaria12>. Acesso em: maio de 2020.

³⁷ MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 14ª Ed.: São Paulo: Revista dos Tribunais Editora, 1989, p. 160.

³⁸ Idem.

³⁹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 32ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 105.

Isso porque, segundo a Constituição “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” e não em virtude de regulamento, resolução ou portaria⁴⁰. Trata-se de verdadeira expressão do princípio da legalidade.

Baseados na concessão prevista na Portaria nº 12/2012, quando os primeiros estados começaram a reconhecer o estado de calamidade pública em decorrência da pandemia causada pelo novo coronavírus, sujeitos passivos de tributos federais de todo o País passaram a buscar a concessão da prorrogação do pagamento na Justiça e o fizeram sob a fundamentação de que se trataria da hipótese de moratória prevista no CTN.

Ocorre que o contexto de criação do referido ato administrativo era completamente distinto do atual. No ano da publicação da Portaria, conforme dados do Ministério do Desenvolvimento Regional, cinco municípios de quatro estados da Federação fizeram reconhecimento de estado de calamidade pública⁴¹. Dados mais recentes apontam que, em 2016, sete municípios de quatro estados decretaram estado de calamidade⁴². A situação atual é bem distinta.

Uma pesquisa feita pelo Conselho Nacional dos Municípios, com 2.588 municípios brasileiros, apontou que, destes, 1.906 (73,6%) haviam decretado estado de calamidade pública até o dia 18 de março de 2020⁴³. Em âmbito estadual, até o dia 13 de abril de 2020, vinte e cinco estados brasileiros já haviam tomado idêntica providência⁴⁴.

Tendo em vista que a prorrogação de pagamento de tributos prevista na Portaria 12/2012 abrange os sujeitos passivos de todos os municípios cujos estados tenham decretado estado de calamidade, a sua aplicação representa o não recolhimento dos tributos federais dos contribuintes dessas localidades. Logo, considerando-se os dados apresentados, isso representaria uma queda significativa na arrecadação destes tributos.

Dessa forma, a Portaria 12/2012, que certamente não previa situação parecida com a atual, deve ser, antes de aplicada, analisada com cautela e com consideração aos impactos

⁴⁰ Idem.

⁴¹ Disponível em: <https://www.mdr.gov.br/protecao-e-defesa-civil/situacao-de-emergencia-ou-estado-de-calamidade-publica/reconhecimentos-realizados/293-secretaria-nacional-de-protecao-e-defesa-civil/6035-reconhecimentos-realizados-em-2012>. Acesso em: maio de 2020.

⁴² Disponível em: <https://www.mdr.gov.br/protecao-e-defesa-civil/situacao-de-emergencia-ou-estado-de-calamidade-publica/reconhecimentos-realizados/293-secretaria-nacional-de-protecao-e-defesa-civil/6031-reconhecimentos-realizados-em-2016>. Acesso em: maio de 2020.

⁴³ Disponível em: https://www.cnm.org.br/cms/biblioteca/Pesquisa_sobre_o_novo_coronavirus_Covid-19.pdf.

⁴⁴ <https://www.mdr.gov.br/ultimas-noticias/12769-covid-19-estados-e-municipios-com-reconhecimento-federal-de-calamidade-e-emergencia>. Acesso em: junho de 2020.

da sua utilização, bem como com obediência aos limites legais da sua competência enquanto ato executivo.

Esclarecidos estes fatos, é importante analisar se a Portaria cumpre os requisitos exigidos na lei para a concessão da suspensão da exigibilidade dos créditos tributários pela moratória.

Como é sabido, após verificada a existência do fato tributável (fato gerador) nasce a obrigação tributária, que irá gerar tanto ao Fisco quanto ao sujeito passivo um dever jurídico: o de cumprir a obrigação e o de cobrar a prestação pecuniária, respectivamente⁴⁵.

Com o lançamento do crédito tributário e com a posterior notificação do sujeito passivo, se não houver o pagamento, caberá à Fazenda Pública se utilizar dos meios administrativos e judiciais para exigir o crédito⁴⁶. A respeito disso, preceitua Aliomar Baleeiro:

É regra de Direito Tributário, aliás de Administrativo também, a de que a competência da autoridade, para exigir o tributo ou a multa, é vinculada. Não lhe é lícito não cumprir a lei, ou cumpri-la quando quiser, discricionariamente. Está adstrita a executá-la em toda sua extensão e sem delongas. Do mesmo modo, as penalidades. Só a lei expressa lhe poderá permitir o cancelamento de créditos e penas⁴⁷.

O artigo 151 do Código Tributário Nacional, contudo, estabelece hipótese alternativa - trata-se das situações taxativas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Nesse contexto, necessário alertar que o art. 111 do Código Tributário Nacional impõe o dever de interpretar-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre a suspensão ou exclusão do crédito tributário.

Ao fazer tal afirmativa o dispositivo restringe a aplicação do art. 108 do CTN, que permite a utilização da analogia, princípios gerais do direito tributário, do direito público e da equidade, na ausência de legislação expressa⁴⁸.

Apesar de se reconhecer que o próprio conceito de “interpretação literal” é controverso na doutrina, deve-se admitir que o art. 111 traz certa margem de segurança

⁴⁵ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 20ª Ed.: São Paulo: Saraiva, 2014, p. 276.

⁴⁶ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. Direito Tributário Brasileiro: CTN Comentado. 14ª Ed.: São Paulo: Forense, 2018, p. 1759.

⁴⁷ Idem, p. 1384.

⁴⁸ Idem, p. 1538.

quanto à aplicação dos institutos supramencionados (analogia, princípios gerais etc.) no que diz respeito à suspensão da exigibilidade dos créditos tributários.

Nesse sentido, as regras de interpretação e integração da norma jurídica tributária devem ser aplicadas utilizando-se dos seus métodos próprios. Assim, recorre-se à integração nos casos de omissão ou lacuna na lei tributária e à interpretação para identificar o sentido e alcance da norma⁴⁹.

O próprio art. 108 do Código Tributário traz a ordem dos critérios de integração e interpretação a serem utilizados, estabelecendo que os princípios do Direito Tributário serão utilizados antes dos princípios do Direito Público, na ausência de disposição expressa da lei nos casos concretos.

Agora, dentre as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o art. 151 do CTN taxativamente previu a moratória, o depósito do montante integral, as reclamações e os recursos, a concessão de medida liminar em mandado de segurança ou tutela antecipada e o parcelamento⁵⁰.

Pois bem, a moratória é a hipótese de suspensão da exigibilidade que consiste na prorrogação do prazo para o cumprimento da obrigação por motivos de impossibilidade momentânea de pagamento do contribuinte (caráter individual) ou de uma classe de contribuintes (caráter geral), como ocorre em situações de calamidade pública, por exemplo⁵¹.

Conforme discriminado no artigo 152 e seguintes, ela poderá ser concedida:

I - em caráter geral:

- a) pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira;
- b) pela União, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado;

II - em caráter individual, por despacho da autoridade administrativa, desde que autorizada por lei nas condições do inciso anterior⁵².

⁴⁹ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 20ª Ed.: São Paulo: Saraiva, 2014, p. 231-232.

⁵⁰ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: junho de 2020.

⁵¹ Idem.

⁵² BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: junho de 2020.

Tanto em uma quanto em outra é necessário que a concessão se dê por intermédio da lei. No caso da moratória concedida em caráter geral, a lei irá efetivamente conceder a moratória e, na concedida em caráter individual, a lei cumprirá a função de autorizar a sua concessão, conforme previsão do art. 153 do CTN.

Em todos os casos a lei deverá especificar pormenorizadamente as características da concessão, como o prazo de duração do favor, as condições de concessão em caráter individual, os tributos a que se aplica etc.⁵³

Dessa forma, entende-se que a concessão da moratória por intermédio da Portaria 12/2012, além de não levar em consideração as consequências fáticas relacionadas ao planejamento do Fisco em relação às receitas advindas dos tributos federais, afronta o princípio da legalidade, por não cumprir as exigências taxativamente previstas no Código Tributário Nacional.

3. Os Decretos Determinando o Isolamento Social e seus Impactos Econômicos e Tributários

Conforme mencionado anteriormente, no dia 11/03/2020, durante seu discurso de abertura em uma coletiva de imprensa sobre o Covid-19, o Diretor-Geral da OMS relatou alguns dados alarmantes sobre a disseminação do vírus e informou que, diante das avaliações permanentes que vinham sendo realizadas pela Organização, concluiu-se que o Covid-19 poderia ser considerado uma pandemia.

No mesmo dia, o Governo do Distrito Federal publicou o Decreto nº 40.509 de 11 de março de 2020, dispondo sobre as medidas de enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do novo coronavírus⁵⁴.

O referido ato administrativo suspendia pelo prazo de cinco dias, no âmbito do Distrito Federal, os eventos de qualquer natureza com público superior a cem pessoas que exijam autorização do Poder Público e as atividades educacionais das redes de ensino públicas e privadas (art. 2º, incisos I e II). Além do mais, determinou que os bares e

⁵³ Idem.

⁵⁴ BRASIL. Decreto 40.509, de 11 de março de 2020. Dispõe sobre as medidas para enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do novo coronavírus, e dá outras providências. Disponível em: http://www.se.df.gov.br/wp-content/uploads/2020/03/decreto-corona-virus-40509_11mar20.pdf. Acesso em: maio de 2020.

restaurantes deveriam observar, na organização de mesas, a distância mínima de dois metros entre elas (art. 3º).

As determinações, ainda singelas diante das que viriam posteriormente, sequer chegaram ao fim do prazo estipulado⁵⁵ e já foram prorrogadas e expandidas por novos atos do Governo que adotaram medidas de isolamento ainda mais rígidas.

Apenas alguns dias depois, o Decreto nº 40.539 de 19 de março de 2020, aderindo medidas bem mais rigorosas, dispôs sobre as novas ações para enfrentamento da pandemia, suspendendo as seguintes atividades:

Art. 2º Ficam suspensos, no âmbito do Distrito Federal, até o dia 05 de abril de 2020:

- I - eventos, de qualquer natureza, que exijam licença do Poder Público;
- II - atividades coletivas de cinema e teatro;
- III - atividades educacionais em todas as escolas, universidades e faculdades, das redes de ensino pública e privada;
- IV - academias de esporte de todas as modalidades;
- V - museus;
- VI - zoológico, parques ecológicos, recreativos, urbanos, vivenciais e afins;
- VII - boates e casas noturnas;
- VIII - atendimento ao público em shoppings centers, feiras populares e clubes recreativos;
 - a) nos shoppings centers fica autorizado apenas o funcionamento de laboratórios, clínicas de saúde, farmácias e delivery.
- IX - atendimento ao público em TODAS as agências bancárias e cooperativas de crédito no Distrito Federal;
 - a) a proibição se estende aos bancos públicos e privados;
 - b) ficam excetuados os atendimentos referentes aos programas bancários destinados a aliviar as consequências econômicas do novo Coronavírus, bem como os atendimentos de pessoas com doenças graves.
- X - cultos e missas de qualquer credo ou religião;
- XI – estabelecimentos comerciais, de qualquer natureza, inclusive bares, restaurantes, lojas de conveniências e afins:
 - a) ficam excluídos da suspensão: clínicas médicas, laboratórios, farmácias, supermercados e lojas de materiais de construção e produtos para casa atacadistas e varejistas, minimercados, mercearias e afins, padarias (exclusivamente para venda de produtos), açougues, peixarias, postos de combustíveis, e operações de delivery.
- XII – salões de beleza e centros estéticos;

⁵⁵ BRASIL. Decreto 40.520, de 14 de março de 2020. Dispõe sobre as medidas para enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do novo coronavírus, e dá outras providências. Disponível em: http://www.dodf.df.gov.br/index/visualizar-arquivo/?pasta=2020/03_Mar%C3%A7o/DODF%2028%2014032020%20EDICAO%20EXTRA&arquivo=DODF%2028%2014-03-2020%20EDICAO%20EXTRA.pdf. Acesso em: maio de 2020.

Dessa forma, a partir de então, praticamente todos os estabelecimentos comerciais foram fechados ou passaram a funcionar com restrições no Distrito Federal, exceto os de atividades consideradas essenciais.

Progressivamente, com níveis de flexibilidade variados, os demais estados da Federação foram aderindo medidas de isolamento social. Conforme levantamento do Índice de Isolamento Social da *Inloco*, empresa de tecnologia que fornece dados a partir da localização, o índice nacional aponta que no dia 1/07/2020 o nível de isolamento nacional se encontrava em 39,7%⁵⁶.

Com o fechamento dos estabelecimentos comerciais, naturalmente, observou-se impactos relevantes na receita das empresas dos mais diversos setores da economia e, conseqüentemente, na arrecadação das receitas públicas ordinárias. Sem receitas públicas, as despesas ordinárias também ficam prejudicadas. Além disso, houve variações significativas nas taxas de desemprego⁵⁷.

As receitas públicas ordinárias são aquelas cuja arrecadação possui regularidade e constância, como os tributos⁵⁸. As despesas públicas ordinárias são permanentes, ou seja, estão previstas na lei orçamentária⁵⁹.

Também há que se falar em despesas públicas extraordinárias, que são aquelas não contempladas no orçamento, pois decorrem de situações imprevisíveis como as guerras ou calamidade pública⁶⁰.

Em situações de crise como a gerada pela pandemia do novo coronavírus o cenário costuma ser: aumento das despesas públicas ordinárias e extraordinárias e diminuição das receitas públicas ordinárias.

Conforme mencionado, os tributos, como principal fonte das receitas públicas ordinárias, estão abarcados pela característica da previsibilidade, sob pena de haver desequilíbrio nas contas públicas⁶¹.

⁵⁶ Disponível em: <https://mapabrasileirodacovid.inloco.com.br/pt/>. Acesso em: junho de 2020.

⁵⁷ Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/28110-pnad-continua-taxa-de-desocupacao-e-de-12-9-e-taxa-de-subutilizacao-e-de-27-5-no-trimestre-encerrado-em-maio-de-2020>. Acesso em: junho de 2020.

⁵⁸ ABRAHAM, Marcus. Curso de Direito Financeiro Brasileiro. 5ª Ed. Rio de Janeiro. Editora Forense, 2018, p. 135.

⁵⁹ Idem, p. 242.

⁶⁰ Idem.

⁶¹ Idem, p. 135.

Essa relação entre os tributos e a previsibilidade da arrecadação se encontra disposta no art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal, segundo o qual “Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”.

Pois bem, assim como a receita pública e a arrecadação dos tributos estão diretamente relacionadas, também estão o recolhimento dos tributos e a receita das empresas.

Conforme o conceito trazido pelo Código Civil, a atividade empresarial se baseia no exercício profissional de atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços⁶².

Com o isolamento social, o âmago da atividade empresarial de diversas pessoas jurídicas foi atingido, tendo em vista a interrupção da produção e circulação de bens, mercadorias e serviços de diversos setores econômicos.

Conforme relatório do primeiro quadrimestre de 2020 do Mapa de Empresas do Ministério da Economia, houve no início do ano um crescimento promissor no número de empresas registradas em comparação ao final do ano de 2019, contudo, já é possível perceber o impacto do Covid-19 com a desaceleração no saldo de empreendimentos ativos nos meses de março e abril⁶³.

Alguns dados já disponíveis sobre consumo e vendas também apresentam quedas, como os do Instituto Aço Brasil, que demonstra que as vendas de aço em maio de 2020 caíram 23,2% em relação ao mesmo mês do ano anterior⁶⁴.

A Associação Nacional dos Fabricantes de Veículos Automotores - ANFAVEA divulgou que a produção de veículos despencou 99% no mês de abril, o menor índice mensal desde o surgimento da indústria automobilística no Brasil⁶⁵. A Associação também

⁶² BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF, 25 de outubro de 1966. Brasília, DF, 10 de janeiro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: junho de 2020.

⁶³ Disponível em: <https://www.gov.br/governodigital/pt-br/mapa-de-empresas/boletins/mapa-de-empresas-boletim-do-1o-quadrimestre-de-2020-1.pdf>. Acesso em: junho de 2020.

⁶⁴ Disponível em: <https://www.sinduscondf.org.br/porta/arquivos/52A4D8B11DC81F17.pdf>. Acesso em: junho de 2020.

⁶⁵ Disponível em: <http://www.anfavea.com.br/docs/Release%20-%20Produ%C3%A7%C3%A3o%20de%20autove%C3%ADculos%20despenca%2099%20em%20abril%20e%20atinge%20o%20menor%20n%C3%ADvel%20mensal%20desde%20o%20surgimento%20da%20ind%C3%BAstria.%20em%201957.pdf>. Acesso em: junho de 2020.

apresentou perspectivas de fechamento das vendas de veículo em 2020 com queda de 45% em relação ao previsto no início do ano⁶⁶.

O setor de serviços foi o mais impactado desde o início da pandemia, apresentando queda de 62,4% no período de 1º de maio a 27 de junho de 2020, segundo levantamento da Cielo⁶⁷.

O setor de supermercados e hipermercados apresentou um crescimento de 15,8% no período entre 1º de março e 27 de junho. Em contrapartida, o setor de bares e restaurantes caiu 61,3% entre 1º de março e 27 de junho⁶⁸.

Houve decréscimo considerável também na venda de produtos de vestuário, de 62,9% entre 1º de março e 27 de junho. Curiosamente, no setor materiais para construção não houve uma queda tão relevante, somente de 0,7% durante o mesmo período supramencionado⁶⁹.

Além disso, segundo dados divulgados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE do segundo trimestre de 2020, houve variação negativa no número de pessoas empregadas (com e sem carteira de trabalho assinada) no setor privado. A porcentagem de empregados com carteira de trabalho assinada foi 7,5% (2,5 milhões de pessoas) abaixo do trimestre anterior. Já o número de empregados sem carteira assinada apresentou uma redução de 20,8% (2,4 milhões de pessoas) em relação aos primeiros três meses do ano⁷⁰.

Com o intuito de socorrer essas empresas e os trabalhadores afetados pelo isolamento, algumas medidas foram adotadas pelo Governo Federal.

Dentre elas, foi realizada a prorrogação dos prazos das prestações dos parcelamentos tributários com vencimento em maio, junho e julho de 2020. O valor total do diferimento, conforme dados do Ministério da Economia é de R\$ 9,58 bilhões⁷¹.

⁶⁶ Disponível em: http://www.anfavea.com.br/docs/release_afavea_aponta_cenario_recuo40.pdf. Acesso em: junho de 2020.

⁶⁷ Disponível em: <https://www.cielo.com.br/boletim-cielo-varejo/>. Acesso em: junho de 2020.

⁶⁸ Idem.

⁶⁹ Idem.

⁷⁰ Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/28110-pnad-continua-taxa-de-desocupacao-e-de-12-9-e-taxa-de-subutilizacao-e-de-27-5-no-trimestre-encerrado-em-maio-de-2020>. Acesso em: junho de 2020.

⁷¹ Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2020/maio/ministerio-da-economia-prorroga-os-prazos-das-prestacoes-dos-parcelamentos-tributarios-com-vencimento-em-maio-junho-e-julho-de-2020>. Acesso em: abril de 2020.

Em relação a Cofins e ao PIS/PASEP houve um decréscimo real de 53,19%, resultado decorrente principalmente pela prorrogação do prazo para o recolhimento dessas contribuições em razão da pandemia⁷².

Além disso, as empresas regidas pelo SIMPLES Nacional, por intermédio da Resolução CGSN nº 154/2020, obtiveram a prorrogação do prazo para o pagamento de IRPJ, IPI, CSLL, Cofins, PIS/Pasep, Contribuição Patronal Previdenciária para a Seguridade Social, ICMS e ISS⁷³.

Ademais, pelo Decreto nº 10.305/2020, todas as operações de crédito, independentemente da finalidade, contratadas entre 21/04/2020 e 21/04/2020 tiveram alíquotas reduzidas a zero⁷⁴.

Todos esses diferimentos (e outros), geraram uma diminuição na arrecadação de aproximadamente 65 milhões apenas no mês de maio⁷⁵.

Estas informações demonstram que mesmo tais medidas sendo adotadas de forma ordenada, com o mínimo de planejamento pelos órgãos responsáveis, ainda assim representam um impacto profundo na receita do Estado.

Alguns setores, por sua vez, apresentaram, ao menos pelo que se conclui da análise de dados preliminares, um pico durante a pandemia e tendem, na visão de alguns especialistas, a se manterem estáveis após a crise, outros devem demorar mais para se restabelecerem.

Segundo informações da *SEMRuch*, empresa americana de pesquisa orgânica e tendências de tráfego na internet, as plataformas de trabalho remoto, de *streaming* e de entrega de comida apresentaram um crescimento significativo durante a pandemia⁷⁶

A empresa *Zoom Communications*, plataforma de comunicação por videoconferência, teve suas ações valorizadas em 100% desde janeiro de 2020 até o mês de

⁷² Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2020/maio2020/analisemensal-mai-2020.pdf>. Acesso em: maio de 2020.

⁷³ Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/covid-19/perguntas-x-respostas-medidas-covid19-com-indice-15-04-2020.pdf>. Acesso em: julho de 2020.

⁷⁴ Idem.

⁷⁵ Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2020/maio2020/analisemensal-mai-2020.pdf>. Acesso em: maio de 2020.

⁷⁶ Disponível em: <https://pt.semrush.com/blog/impacto-economico-do-coronavirus-quem-ganhou-e-perdeu-com-o-covid-19-no-mercado/>. Acesso em: junho de 2020.

março do mesmo ano⁷⁷. O volume de pesquisa de tráfego na internet aumentou em 22,26% entre novembro e março⁷⁸.

Diferentemente da maior parte das empresas varejistas, que no geral apresentaram queda de 28,1% durante o isolamento social⁷⁹, a empresa brasileira Magazine Luiza se destacou pelo seu crescimento durante o período de pandemia⁸⁰.

Além desta, outras empresas que já vinham há algum tempo criando estratégias baseadas no *e-commerce*, como as lojas Americanas, *Amazon* e Casas Bahia, também não foram afetadas pela crise e tiveram significativo aumento no número de acessos nas suas plataformas digitais⁸¹.

Percebe-se, assim, que apesar da crise gerada pela pandemia, algumas empresas, que haviam previsto há algum tempo a tendência de transição de muitos setores para a venda online, apresentaram crescimento. Além disso, mesmo as que ainda não haviam se adaptado ao *e-commerce*, após a pandemia, compreenderam a importância de fazê-lo.

4. As Decisões Judiciais Fundamentadas na Portaria 12/2012

Fundamentada na Portaria 12/2012 do Ministério da Fazenda, pouco tempo após o primeiro decreto determinando o fechamento dos estabelecimentos comerciais no Distrito Federal, o Juízo da 21ª Vara Federal Cível do DF concedeu a primeira liminar autorizando o diferimento de recolhimento de tributos federais.

Posteriormente, com o reconhecimento de estado de calamidade em diversos entes da Federação e com os decretos determinando o fechamento dos estabelecimentos comerciais, mais pedidos semelhantes começaram a chegar para a apreciação do Judiciário, obtendo resultados favoráveis e desfavoráveis com fundamentações bastante parecidas.

⁷⁷ Disponível em: <https://money.usnews.com/investing/stocks/zm-zoom-video-communications-inc-ordinary-shares-class-a/chart>. Acesso em: junho de 2020.

⁷⁸ Disponível em: <https://pt.semrush.com/blog/impacto-economico-do-coronavirus-quem-ganhou-e-perdeu-com-o-covid-19-no-mercado/>. Acesso em: junho de 2020.

⁷⁹ Disponível em: <https://www.cielo.com.br/boletim-cielo-varejo/>. Acesso em: junho de 2020.

⁸⁰ Disponível em: <https://pt.semrush.com/ebooks/como-os-brasileiros-compram-online-145653121/>. Acesso em: junho de 2020.

⁸¹ Idem.

Neste tópico serão trazidos os principais argumentos utilizados tanto para deferir quanto para rejeitar os pedidos de prorrogação do pagamento dos tributos federais em razão do estado de calamidade gerado pela pandemia com base na Portaria 12/2012.

Conforme mencionado, a primeira decisão a conceder a prorrogação do pagamento dos tributos federais partiu do Juízo da 21ª Vara Federal Cível do DF⁸². A inovadora decisão se valeu, por analogia, da teoria do fato do príncipe, mais comumente utilizada no âmbito dos contratos administrativos, para conceder a liminar.

Segundo a teoria do fato do príncipe, em um contrato administrativo, quando um ato unilateral da Administração Pública - mesmo que não relacionado diretamente ao contrato - importar em prejuízo ao particular contratado, este deverá ser indenizado por todos os ônus que for obrigado a suportar⁸³. A teoria apoia-se na ideia de que o administrado não pode ser prejudicado por ato praticado pela Administração sobre o qual não poderia ter controle e ao qual não deu causa.

O Juízo reconheceu que, analisando-se a questão dentro da boa e pura técnica do Direito Tributário, a situação fática se amoldaria à hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito pela moratória (regulada nos artigos 152 e seguintes do CTN). Contudo, reconhece também que não estão presentes os requisitos de legalidade necessários para a concessão da moratória, nos termos do art. 152, incisos I e II, do CTN.

Apesar disso, a liminar pleiteada foi acolhida sob a fundamentação de que o momento excepcional vivido foge à seara meramente tributária, tratando-se de uma questão mais abrangente, devendo ser analisada sob a ótica mais global do Direito Público.

Dessa forma, a excepcionalidade do momento justificaria o afastamento da previsão legal taxativa sobre a moratória e, tendo em vista que os decretos determinando o fechamento dos estabelecimentos comerciais partiram do Poder Executivo, causando assim a diminuição drástica da receita das empresas, estas não deveriam arcar com o ônus de recolher tributos.

⁸² BRASIL. Seção Judiciária do Distrito Federal - 21ª Vara Federal Cível da SJDF. Processo nº 1016660-71.2020.4.01.3400. Autor: Services Assessoria e Cobrança - EIRELI. Réu: União Federal. Juiz Federal Rolando Valcir Spanholo. Brasília, 26 de março de 2020. Disponível em: <https://pje1g.trf1.jus.br/consultapublica/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?ca=03c6b7fe200dbfa6b4cb21866d5da7702bfca3f27b4b04795a03e5d413cd9dc9aa6758f9e010b6c0b14b7b92ea7229f8e18078aaf945fae4&idProcessoDoc=206440878>. Acesso em: maio de 2020.

⁸³ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 32ª Ed. São Paulo. Malheiros Editores, 2014, p. 763.

O Juízo entendeu que analisando-se a questão sob a ótica do Direito Público e os princípios que o regem, prevalecem aqueles que dizem respeito aos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, a preservação da empresa etc. Assim, obrigar a empresa autora a recolher seus tributos neste momento de crise colocaria em risco a manutenção dos milhares de postos de trabalho gerados por ela.

Além do mais, a decisão citou as liminares concedidas pelo Supremo Tribunal Federal para suspender o pagamento das parcelas das dívidas dos estados de São Paulo e da Bahia com a União, a fim de que direcionassem seus esforços no combate aos efeitos da pandemia (ACO nº 3.363 e ACO nº 3.365). Por fim, a decisão concedeu a liminar pleiteada pela parte autora.

O Juízo da 14ª Vara Cível Federal de São Paulo, em mandado de segurança preventivo com pedido liminar, também proferiu decisão favorável à prorrogação do prazo de vencimento dos tributos federais devidos pela empresa impetrante na forma do art. 1º da Portaria 12/2012⁸⁴.

A referida decisão também reconhece não caber ao Judiciário, sob a justificativa de tratar com isonomia ou de adotar o princípio da razoabilidade ou proporcionalidade, conceder benefícios tributários não previstos em lei, afrontando assim o princípio da separação dos poderes.

Reconhece, ainda, que o pedido pleiteado se amolda à hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário da moratória em caráter individual.

O Juízo, contudo, argumenta que, tendo em vista ser possível a concessão da moratória em caráter individual por despacho da autoridade administrativa que tenha recebido competência para tanto por lei, e que o art. 66 da Lei 7.450/1985 atribuiu ao Ministro da Fazenda a competência para conceder a moratória individual, os requisitos para a sua concessão estariam presentes.

Assim, a Portaria 12/2012 estaria delimitada à moldura legal estabelecida na lei 7.450/1985, a qual autoriza a concessão da moratória individual por ato administrativo

⁸⁴BRASIL. Tribunal Regional Federal. 14ª Vara Federal Cível Federal de São Paulo Mandado de Segurança nº 5005357-83.2020.4.03.6100. Autor: *Rappi* Brasil. Réu: União Federal. Juiz Federal Tatiana Pattaro Pereira. São Paulo, 08 de abril de 2020. Disponível em: <https://pje1g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?ca=872cb9188d85d11f8687e0d7a4f1740207ec2ee2f2d8c3c36222b1753f4d5e7f16a99eef5d993b921b15e08d016f7a6390047e6a1e2dcf75&idProcessoDoc=30636381>. Acesso em: junho de 2020.

individual editado pelo Ministro da Fazenda, e no Código Tributário Nacional, que estabelece os requisitos a serem obedecidos pela lei autorizadora da moratória.

Acontece que a Lei 7.450/1985 se limita a atribuir competência ao Ministro da Fazenda para fixar prazos de pagamento de receitas federais compulsórias, mas não se trata de lei que autoriza a concessão da moratória individual, conforme exige o CTN.

Isso porque, pela simples leitura do art. 153 do CTN, percebe-se que a lei precisa atender a certos requisitos para se amoldar à hipótese de moratória individual concedida por decreto da autoridade administrativa. Vejamos:

Art. 153. A lei que conceda moratória em caráter geral ou autorize sua concessão em caráter individual especificará, sem prejuízo de outros requisitos:

I - o prazo de duração do favor;

II - as condições da concessão do favor em caráter individual;

III - sendo caso:

a) os tributos a que se aplica;

b) o número de prestações e seus vencimentos, dentro do prazo a que se refere o inciso I, podendo atribuir a fixação de uns e de outros à autoridade administrativa, para cada caso de concessão em caráter individual;

c) as garantias que devem ser fornecidas pelo beneficiado no caso de concessão em caráter individual⁸⁵.

Percebe-se, portanto, que a forma com que o Código descreve a lei que autoriza a concessão da moratória demonstra que esta deve ser específica, indicando pormenorizadamente as características da concessão, como o prazo de duração, as condições, os tributos a que se aplica etc.

A lei 7.450/1985, contudo, não contém nenhuma dessas informações, se tratando, na verdade de uma lei genérica que altera a legislação tributária federal e dá outras providências.

A decisão sustenta ainda que a Receita Federal do Brasil realizou os atos necessários à implementação do disposto na Portaria 12/2012 ao editar a Instrução Normativa 1.243/2012, que prorrogou o prazo para o cumprimento das obrigações acessórias dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, com praticamente o mesmo teor da referida portaria.

⁸⁵ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: junho de 2020.

Em sentido contrário, entendeu o Juízo da 25ª Vara Cível Federal de São Paulo em outro pedido liminar formulado em sede de Mandado de Segurança⁸⁶. A decisão sustentou que, apesar do momento crítico enfrentado pelo País em razão da pandemia, não cabe ao Poder Judiciário a intervenção indevida nos demais Poderes.

Argumentou que mesmo em períodos de crise aguda, cabe ao Judiciário apenas a análise técnica da legalidade das situações que pedem resposta jurisdicional. Dessa forma, uma análise pura dos aspectos legais da figura da moratória não permite outra conclusão senão a de que só pode ser concedida mediante lei específica contendo todos os requisitos fixados pelo art. 153 do CTN.

A decisão arrazou ainda que a concessão da moratória individual sem a edição de lei específica que a autorize afronta o princípio da separação dos poderes, uma vez que invade as competências do Poder Legislativo e do Executivo, inclusive correndo o risco de desarmonizar as políticas públicas de combate à pandemia e seus efeitos.

No mesmo sentido foi o entendimento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região no julgamento de agravo de instrumento⁸⁷. A agravante alegava que a exigibilidade dos créditos tributários diante da situação de dificuldade em que se encontra, por conta da paralisação das suas atividades, ofenderia o princípio da capacidade contributiva.

Ademais, sustentou a existência de ofensa à isonomia, uma vez que a Resolução CGSN nº 152/2020 diferiu o pagamento dos débitos dos tributos federais para as empresas no regime do SIMPLES Nacional, dando tratamento diferenciado das empresas não vinculadas ao regime.

Nesse sentido, a própria Constituição, no art. 170, IX, previu tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País⁸⁸.

⁸⁶BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. 25ª Vara Cível Federal de São Paulo. Mandado de Segurança nº 5004342-79.2020.4.03.6100. Impetrante: Viação Itapemirim AS e outros. Impetrado: União – Fazenda Nacional e outros. Juiz Federal Djalma Moreira Gomes. São Paulo, 25 de março de 2020. Disponível em: <http://ajufe.org.br/images/Decisao1.pdf>. Acesso em: maio de 2020.

⁸⁷BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo de Instrumento nº 5012017-33.2020.4.04.0000/SC. Agravante: Decante Vinhos Finos LTDA. Agravado: União – Fazenda Nacional. Juiz Federal Alexandre Rossa da Silva Ávila. Santa Catarina, 27 de março de 2020. Disponível em: https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=autenticidade_documentos. Acesso em: maio de 2020.

⁸⁸BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: maio de 2020.

O acórdão, por outro lado, sustentou que, se o Poder Judiciário concedesse a prorrogação dos tributos federais, estaria atuando como legislador positivo, porque a moratória indiscutivelmente depende de lei.

Além disso, destacou que o fato de as empresas integrantes do SIMPLES terem recebido tratamento diferenciado por um critério de conveniência não afronta o princípio da isonomia, pois é possível ao Executivo estimular e beneficiar certos setores da economia de acordo com interesses sociais e econômicos.

No Tribunal Regional Federal da 1ª Região, em julgamento de agravo de instrumento, a decisão monocrática proferida pelo Juízo entendeu que, a despeito de a crise geral da pandemia por óbvio merecer atenção do Estado para evitar sanções indevidas em razão do atraso no recolhimento dos tributos, não cabe ao Judiciário substituir a Administração Pública nesse mister⁸⁹.

Com relação à Portaria 12/2012, sustentou que a sua aplicação não é imediata, mas depende de ato específico e direcionado do Poder Executivo prorrogando os prazos para pagamento dos tributos federais, além de constatar que tal manifestação de vontade da Administração Pública não foi editada considerando a situação generalizada de calamidade pública atual.

Ressaltou, ainda que, se a aplicação da Portaria fosse estendida a todos os contribuintes abrangidos por ela no território nacional, haveria o agravamento da crise decorrente da proliferação do Covid-19, por falta de recursos financeiros.

Além disso, argumentou que o Poder Executivo não está omissivo, porquanto já anunciou uma série de medidas a fim de amenizar a situação das empresas e trabalhadores, como o adiamento do prazo para recolhimento do FGTS e da parcela dos tributos federais do SIMPLES Nacional, redução em 50% nas contribuições ao Sistema S, redução a zero das alíquotas de importação para produtos de uso médico-hospitalar, redução da alíquota de IPI incidente sobre bens importados para o combate à Covid-19, desoneração temporária de IPI para bens nacionais necessários ao combate ao vírus etc.

⁸⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Agravo de Instrumento nº 1010253-64.2020.4.01.0000/DF. Desembargador Federal Marcos Augusto de Sousa. Brasília, 09 de junho de 2020. Disponível em: <https://www2.cjf.jus.br/jurisprudencia/unificada/>. Acesso em: maio de 2020.

Não obstante a adoção de algumas medidas pelo Governo Federal desde o início da pandemia, no sentido de conceder a suspensão de alguns créditos tributários, ações judiciais desse tipo permanecem aparecendo para apreciação do Judiciário.

Em que pese a maior parte das decisões serem favoráveis à Receita Federal, é preciso atentar para o impacto dessas decisões, não simplesmente pelas suas consequências no planejamento ou previsibilidade da arrecadação, mas à segurança jurídica, evitando decisões desordenadas que incentivem o litígio fundamentação legal frágil.

5. Os Efeitos Tributários da Crise do Coronavírus e a Segurança Jurídica

A noção de legalidade está estritamente ligada à busca pela ordem. A lei existe para que os cidadãos saibam exatamente o que podem e o que não podem fazer, assim como para que tenham segurança dos limites de atuação e saibam o que podem esperar do Estado.

Nos estudos de Durkheim sobre a sociedade é desenvolvida a ideia de consciência coletiva, que é o conjunto de crenças e dos sentimentos comuns à média dos membros de uma mesma sociedade⁹⁰. Para ele a pena possui a função primordial de restabelecer a consciência coletiva. Isto é, quando alguém comete um crime a consciência moral de uma determinada sociedade é em algum nível afetada e a pena possui a função de restabelecê-la, além de simplesmente punir ou reeducar quem o cometeu.

Sem esse senso moral minimamente homogêneo não há paz social. A pena, portanto, cumpre o dever de garantir que a lei punirá aqueles que ferirem o senso de justiça da coletividade.

O mesmo se pode dizer em relação à lei de um modo geral. Os indivíduos de uma sociedade possuem expectativas de direitos, decorrentes do seu senso de justiça individual ou coletivo, e a lei exerce a função trazer segurança aos cidadãos em relação aos bens que o Direito entendeu por bem tutelar (bens jurídicos).

Quando as pessoas se sentem seguras em relação à sua propriedade e liberdade, há ordem e paz social. Mas quando o Estado não consegue cumprir essa função o senso de confiança dos cidadãos na lei e nas instituições é afetado.

⁹⁰ DURKHEIM, Émile. Da Divisão do Trabalho Social. 2ª Ed.: São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 50.

Assim, a lei é a garantia de que o convívio em sociedade se dará de forma ordenada tanto na relação dos indivíduos entre si quanto entre os cidadãos e o Estado. Conforme a sociedade se torna globalizada, as relações humanas se tornam mais complexas e conseqüentemente as leis também, aumentando-se assim a necessidade de um sistema de normas de previsibilidade que tragam segurança jurídica⁹¹.

Conforme mencionado anteriormente, a tributação é historicamente a principal forma de intervenção arbitrária do Estado na propriedade privada e por essa razão o sistema tributário e os seus institutos precisam ser bem delimitados e delineados, de modo a evitar que os indivíduos se sintam lesados quando a sua renda ou propriedade é afetada pela tributação.

A segurança jurídica, cuja efetividade só pode ser garantida pela legalidade, também está intrinsecamente ligada ao Estado de Direito. Isso porque as leis existem justamente para trazer a estabilidade e confiabilidade esperada das ações do Estado. E é somente assim que os contribuintes conseguem “plasmam o seu presente e planejar, livre e autonomamente, sem engano ou injustificada surpresa, o seu futuro”⁹².

Dessa forma, mesmo os seus institutos de interpretação e analogia precisam ser bem delineados, ao menos é o tipo de previsibilidade que a Constituição parece ter buscado dar ao campo tributário⁹³,

Percebe-se a forte influência do princípio da segurança jurídica no âmbito tributário na escolha do constituinte por prever normas que, em que pese serem consideradas princípios, possuem elevada força vinculante e deixam pouco espaço para interpretação sobre a sua aplicação nos casos concretos, como a irretroatividade e a anterioridade nonagesimal, por exemplo⁹⁴.

O Código Tributário Nacional dispôs de um capítulo inteiro apenas para tratar sobre a integração e interpretação da legislação tributária, estabelecendo que a autoridade competente para aplicá-la, na ausência de disposição expressa, se utilizará sucessivamente,

⁹¹ LEÃO, Martha Toribio. O Direito Fundamental de Economizar Tributos: Entre Legalidade, Liberdade e Solidariedade. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018, p. 91.

⁹² Idem, p. 92.

⁹³ LEÃO, Martha Toribio. O Direito Fundamental de Economizar Tributos: Entre Legalidade, Liberdade e Solidariedade. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018, p. 94.

⁹⁴ Idem, p. 103.

na ordem indicada: (i) a analogia; (ii) os princípios gerais do direito tributário; (iii) os princípios gerais do direito público; e (iv) a equidade⁹⁵.

Além disso, o art. 111 dispôs expressamente que a legislação que trate sobre a suspensão ou exclusão do crédito tributário deve ser interpretada literalmente.

É verdade que muitas vezes empregar a legislação tributária sob a ótica pura e simplesmente da segurança jurídica, aplicando-se irrestritamente a lei, pode gerar situações de aparentes desigualdades. Contudo, a lei, e não a discricionariedade dos seus aplicadores, é o instrumento mais adequado de garantia da igualdade e isonomia na tributação, justamente para que cada contribuinte saiba o que esperar das normas que definem as obrigações tributárias. Nesse sentido:

A flexibilização da segurança jurídica traria mais malefícios para o sistema do que a preservação da situação de desigualdade. Esta construção, ainda que não explícita pela decisão, demonstra que a segurança jurídica não pode ser encarada como um princípio meramente formal e egoísta, tal qual tem desenhado muitos intérpretes do Direito, mas, sim, como um instrumento de garantia dos direitos fundamentais de todos - especialmente nos âmbitos em que estes direitos sofrem restrições diretas, como no Direito Tributário⁹⁶.

A segurança jurídica costuma ser desafiada sobretudo em situações de crise como a estabelecida em razão da pandemia do novo coronavírus. Isso porque, as crises são caracterizadas justamente pela imprevisibilidade e o seu caráter repentino, geradas por situações que ocasionam uma ruptura no funcionamento de um sistema⁹⁷.

Desse modo, do ponto de vista do processo decisional, as crises costumam ter alto potencial de centralizar o poder nas mãos de poucos indivíduos, uma vez que as decisões requerem alternativas mais rápidas, informais e menos controláveis⁹⁸. A estrita observância da lei, nestes cenários, costuma ser deixada de lado.

Ocorre que momentos de crises também são oportunidades para as promoções políticas e tomadas de decisões que afrontam a legalidade e a separação dos poderes. As leis, por essa razão, não são feitas apenas para os momentos de estabilidade, podendo ser

⁹⁵ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: junho de 2020.

⁹⁶ LEÃO, Martha Toribio. O Direito Fundamental de Economizar Tributos: Entre Legalidade, Liberdade e Solidariedade. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018, p. 102.

⁹⁷ BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. Dicionário de Política. 11ª Ed.: Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998, p. 305.

⁹⁸ Idem.

esquecidas em tempos de crise, até mesmo porque tanto o constituinte quanto o legislador tinham consciência da chegada delas. Não é a primeira vez que o mundo vive uma crise generalizada.

Inclusive a Constituição e as leis previamente estabeleceram os institutos e instrumentos para se lidar com elas, como, por exemplo, o estado de sítio e de defesa, cada um deles com força e características distintas para atender as mais diversas situações de excepcionalidade.

Pois bem, uma análise técnica baseada nas disposições do Código Tributário Nacional e nos princípios constitucionais e infraconstitucionais que regem o Direito Tributário, permite a conclusão que o intuito do legislador era prever a moratória como hipótese taxativa de suspensão da exigibilidade dos créditos tributários com concessão ou autorização para concessão única e exclusivamente por lei.

As considerações feitas até aqui tiveram o intuito de demonstrar a relevância da segurança jurídica no sistema tributário nacional, em que pese certa tendência dos aplicadores da lei de relativizarem em nome de ideais, muitas vezes utópicos, de justiça e igualdade.

6. A Concessão de Moratória Por Decisão Judicial e a Separação dos Poderes

O princípio da separação dos poderes, marca do estado constitucional moderno, foi insculpido no art. 2º da Constituição Federal, com o *status* de cláusula pétreia, estabelecendo que “São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”.

A ciência jurídica convencionou usar o termo “constitucionalismo” em contraposição ao absolutismo, de modo que, no estado de direito moderno, o constitucionalismo se tornou praticamente sinônimo da forma de Estado baseada na separação dos poderes⁹⁹.

A força de tal identificação é tão forte que foi expressamente insculpida na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 que preceituou em seu art. 16

⁹⁹ Idem, p. 247.

que “Qualquer sociedade em que não esteja assegurada a garantia dos direitos, nem estabelecida a separação dos poderes não tem Constituição”¹⁰⁰.

Melhor entendimento do princípio pode ser extraído da afirmação de Montesquieu em O Espírito das Leis, segundo a qual "Tudo estaria perdido se uma só pessoa, ou um só corpo de notáveis. de nobres ou de povo, exercesse estes três poderes: o de fazer as leis, o de executar as decisões públicas e o de punir os delitos ou contendas entre os particulares"¹⁰¹.

As funções de cada um dos poderes são bem compreendidas pelas três regras de ouro destacadas por Carraza que afirmam que: (i) quem faz as leis não deve nem aplicá-las, nem executá-las; (ii) quem executa as leis não deve nem fazê-las, nem julgar a sua aplicação; e (iii) quem julga, sempre de acordo com as leis, não deve nem fazê-las, nem executá-las¹⁰².

No Direito Tributário o princípio das separação dos poderes encontra-se expresso em normas como a que estabelece que somente a lei pode instituir ou majorar tributos, excluindo-se a possibilidade que o Executivo o faça, ou como a insculpida no §6º do art. 150 da Constituição que proíbe que seja dado qualquer tipo de subsídio, isenção, redução da base de cálculo etc. que não seja por lei.

A mera divisão dos poderes, contudo, não confere a harmonia necessária à manutenção do Estado, razão pela qual a ideia de separação dos poderes está atrelada ao sistema de freios e contrapesos, segundo o qual além de separados os poderes devem realizar controle uns sobre os outros.

Assim, a separação dos poderes e o sistema de freios e contrapesos em nada se coaduna com a tendência atual da jurisprudência de analisar os temas tributários sob a ótica da ponderação de princípios, afastando-se assim, muitas vezes, normas expressas para privilegiar princípios como o da isonomia, justiça fiscal, solidariedade e capacidade contributiva¹⁰³

¹⁰⁰ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 177.

¹⁰¹ BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. Dicionário de Política. 11ª Ed.: Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998, p. 248.

¹⁰² ICHIHARA, Yoshiaki. Princípio da Legalidade Tributária na Constituição de 1988. 2ª Ed.: São Paulo: Editora Atlas, 1995, p. 112.

¹⁰³ LEÃO, Martha Toribio. O Direito Fundamental de Economizar Tributos: Entre Legalidade, Liberdade e Solidariedade. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018, p. 24-25.

Não apenas no Direito Tributário, mas no Direito em sentido geral, já algum tempo vem-se observando certa tendência de sobreposição do Judiciário em relação aos outros Poderes, havendo “...um verdadeiro descompasso entre aquilo que é previsto pelo Direito Positivo e aquilo que é descrito pela doutrina e concretizado pela jurisprudência”¹⁰⁴. Nesse sentido:

É a certeza gerada pela capacidade de antecipar decisões que garante conhecimento e poder para a tomada de decisões. Antecipar como as Cortes vão considerar os problemas é importante para os cidadãos. Assim, um sistema protetivo apenas no papel, mas incapaz de gerar decisões uniformes, seguras e de acordo com ele, não gera, na prática, o sistema de previsibilidade proposto na teoria. Não é relevante apenas que se tenha um direito, mas que este direito seja efetivamente cumprido. Se o contribuinte não pode antecipar como os dispositivos serão interpretados, como as normas serão aplicadas e como seus fatos serão qualificados, então, perde-se todo o valor existente em um sistema de previsibilidade rígido e formal como o brasileiro¹⁰⁵.

Contudo, a atuação dos juízes e tribunais importa para o ordenamento jurídico tanto quanto os textos normativos postos e, uma vez que o Direito não é o resultado simplesmente da lei posta no ordenamento jurídico, mas de como elas são interpretadas e aplicadas nos casos concretos¹⁰⁶.

Nesse sentido, o Judiciário exerce a relevante função de assegurar a legalidade e a separação dos poderes, na medida em que afasta de si a apreciação de questões que fogem à sua atuação, uma vez que pertencentes à seara do Legislativo ou da Administração Pública.

Esse é justamente o conflito atinente à suspensão da exigibilidade dos créditos tributários mediante decisões judiciais, que invadem tanto as atribuições do Poder Legislativo quanto do Poder Executivo.

As decisões judiciais estudadas linhas acima afrontam a competência do Poder Legislativo na medida em que atuam como legisladores positivos ao concederem moratória sem cumprimento das exigências legais. Isto é, ignorando as disposições taxativas do Código Tributário Nacional que preveem as hipóteses de concessão da suspensão da exigibilidade, bem como o fato de que a mesma Lei exige a existência de lei específica que crie ou autorize a concessão da benesse (a depender de se trata de moratória geral ou individual).

¹⁰⁴ Idem, p. 250.

¹⁰⁵ Idem.

¹⁰⁶ Idem, p. 251.

No que tange ao Poder Executivo, a concessão da moratória para os sujeitos passivos de praticamente todos os estados da Federação (que tenham decretado estado de calamidade pública) que a busquem no Judiciário representa verdadeira afronta à função da Administração Pública de criar as políticas públicas adequadas ao enfrentamento da crise sanitária estabelecida em razão da pandemia do novo coronavírus.

Isso porque, o enfrentamento da crise, uma vez que requer ações harmônicas capazes de abranger todos os cidadãos, não pode encontrar barreiras à sua execução em decisões judiciais que somente podem dar respostas isoladas para um problema de ordem geral.

Assim, não é coerente com o sistema de freios e contrapesos e com a separação dos poderes a concessão pelo Judiciário, em sentido contrário ou além do que preveem as hipóteses taxativas da lei, da suspensão da exigibilidade dos créditos tributários federais pela moratória, ainda que sob o pretexto de buscar solução mais justa e igualitária.

CONCLUSÃO

Conforme desenvolvido ao longo da pesquisa, as características dadas pelo ordenamento jurídico constitucional e infraconstitucional ao princípio da legalidade tributária, levam ao entendimento de que tanto o constituinte quanto o legislador compreendiam a necessidade da adoção de um sistema tributário regido por normas que permitam previsibilidade ao contribuinte e ao Fisco e que garantam a segurança jurídica.

Assim, a crise atual vivida pelo País, por todas as instabilidades políticas, sociais, econômicas e jurídicas que a permeiam, exigem a aplicação correta das leis e o respeito aos institutos garantidores da manutenção do Estado Democrático de Direito, sob pena de aumento exponencial da crise no curto, médio e longo prazo.

Mesmo diante de todas as imprevisibilidades que costumam estar presentes em momentos como estes, é preciso lembrar que os piores atos de afronta às instituições democráticas foram praticados aproveitando-se de momentos de fragilidade social.

Ao contrário do que tem demonstrado as atitudes de diversos agentes do Estado, representando os seus respectivos Poderes na tomada de decisões referentes à pandemia, os

momentos de crise são oportunidades de se demonstrar a harmonia existente no sistema de freios e contrapesos.

Enquanto os nossos valores fundantes não são provados e aprovados, não podemos ter absoluta convicção do quão indispensáveis eles são para a manutenção das relações sociais. Infelizmente, a maior parte das vezes não se aprende esta lição por reconhecimento da sua importância em abstrato.

Em contrapartida, não se ignora que a atuação do Estado em favor das empresas afetadas pela crise é imprescindível, defende-se tão somente que estas ações devem ser feitas de forma harmônica e com observância das funções de cada um dos Poderes.

Além disso, é preciso considerar as reações naturais do próprio sistema econômico frente à crise, apoiando as empresas fragilizadas, mas sem deixar de reconhecer o crescimento merecido daquelas que estavam atentas para a tendência mundial de transição das vendas presenciais para o *e-commerce* e para a prestação de serviços online.

Tal apoio, contudo, deve ocorrer, ao mesmo tempo que de forma sistêmica, também levando em conta a situação individual das empresas e conforme o nível de afetação de cada uma pelo isolamento.

Além do mais, desde o início da pandemia, conforme demonstrado, o Ministério da Economia, a Receita Federal e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, os principais órgãos responsáveis pela arrecadação e administração das receitas federais, vem adotando medidas para que as empresas tenham o fôlego necessário para se reerguerem. Não há, pois, que se falar em ilegalidades que permitam a intervenção do Judiciário nas políticas tributárias de enfrentamento à crise.

Dessa forma, entende-se que as decisões judiciais concedendo a suspensão da exigibilidade dos créditos pela moratória não encontram fundamentação no ordenamento jurídico vigente, uma vez que vão de encontro às previsões legais taxativas sobre o tema.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 32ª Ed. São Paulo. Malheiros Editores, 2014.

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. 5ª Ed. Rio de Janeiro. Editora Forense, 2018.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª Ed.: São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

LEÃO, Martha Toribio. **O Direito Fundamental de Economizar Tributos: Entre Legalidade, Liberdade e Solidariedade**. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Princípio da Legalidade Tributária na Constituição de 1988**. 2ª Ed.: São Paulo: Editora Atlas, 1995.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 16ª Ed.: Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro: CTN Comentado**. 14ª Ed.: São Paulo: Forense, 2018.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª Ed.: São Paulo: Saraiva, 2014.

DURKHEIM, Émile. **Da Divisão do Trabalho Social**. 2ª Ed.: São Paulo: Martins Fontes, 1999.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de Política**. 11ª Ed.: Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 14ª Ed.: São Paulo: Revista dos Tribunais Editora, 1989.

BRASIL. Decreto 40.509, de 11 de março de 2020. Dispõe sobre as medidas para enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do novo coronavírus, e dá outras providências. Disponível em: http://www.se.df.gov.br/wp-content/uploads/2020/03/decreto-corona-virus-40509_11mar20.pdf. Acesso em: maio de 2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria nº 12, de 20 de janeiro de 2012.

Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2012/portaria12>. Acesso em: maio de 2020.

BRASIL, Lei 12.608, de 10 de abril de 2012. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12608.htm. Acesso em: maio de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 25.476/DF. Recorrente: Confederação Nacional do Transporte – CNT. Recorrido: União. Relator Ministro Luiz Fux. Brasília, 22 de maio de 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630067>. Acesso em: junho de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.304/RS. Requerente: Governador do Estado do Rio Grande do Sul. Brasília, 12 de abril de 2018. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14751410>. Acesso em: junho de 2020.

BRASIL. Seção Judiciária do Distrito Federal - 21ª Vara Federal Cível da SJDF. Processo nº 1016660-71.2020.4.01.3400. Autor: Services Assessoria e Cobrança - EIRELI. Réu: União Federal. Juiz Federal Rolando Valcir Spanholo. Brasília, 26 de março de 2020. Disponível em: <https://pje1g.trf1.jus.br/consultapublica/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?ca=03c6b7fe200dbfa6b4cb21866d5da7702bfca3f27b4b04795a03e5d413cd9dc9aa6758f9e010b6c0b14b7b92ea7229f8e18078aaf945fae4&idProcessoDoc=206440878>. Acesso em: maio de 2020.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. 25ª Vara Cível Federal de São Paulo. Mandado de Segurança nº 5004342-79.2020.4.03.6100. Impetrante: Viação Itapemirim AS e outros. Impetrado: União – Fazenda Nacional e outros. Juiz Federal Djalma Moreira Gomes. São Paulo, 25 de março de 2020. Disponível em: <http://ajufe.org.br/images/Decisao1.pdf>. Acesso em: maio de 2020.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo de Instrumento nº 5012017-33.2020.4.04.0000/SC. Agravante: Decante Vinhos Finos LTDA. Agravado: União – Fazenda Nacional. Juiz Federal Alexandre Rossa da Silva Ávila. Santa Catarina, 27 de março de 2020. Disponível em: https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=autenticidade_documentos. Acesso em: maio de 2020.

Disponível em: <https://www.who.int/dg/speeches/detail/who-director-general-s-opening-remarks-at-the-media-briefing-on-covid-19---11-march-2020>. Acesso em: maio de 2020.

Confederação Nacional dos Municípios. Estudos Técnicos. 18 Municípios Sofrem com Estado de Calamidade Pública e Situação de Emergência. Disponível em: https://www.cnm.org.br/cms/biblioteca_antiga/ET%20Vol%207%20-%2018.%20Munic%C3%ADpios%20sofrem%20com%20os%20desastres%20naturais.pdf. Acesso em: junho de 2020.